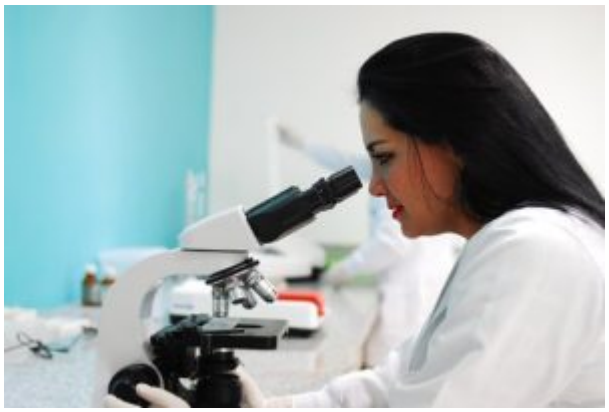
Bonus ricerca e sviluppo: soluzioni applicative in caso di fusioni, trasformazioni, scissioni e conferimenti



Nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo. Con la circolare n. 10/E di oggi, elaborata d'intesa con il Ministero dello Sviluppo economico, l'Agenzia affronta gli aspetti che possono sorgere quando i beneficiari del credito – che si applica per i sei anni dal 2015 al 2020 – sono interessati da operazioni straordinarie, come trasformazioni, fusioni, scissioni e conferimenti, indicando le soluzioni applicative.

Niente sanzioni e utilizzo dell'eventuale maggior credito

Il documento delle Entrate passa in rassegna le principali casistiche di operazioni straordinarie, al fine di indicare i criteri per la corretta determinazione del credito. A questo riguardo, va subito rilevato che, considerate le condizioni di obiettiva incertezza della normativa di riferimento, l'Agenzia afferma che **saranno tutelate quelle imprese** che – avendo applicato criteri interpretativi diversi da quelli ora indicati – hanno ottenuto un beneficio maggiore o minore di quello spettante alla luce della nuova circolare. Da un lato, quindi, nessuna sanzione sarà applicata nell'ipotesi in cui una parte del credito sia stato indebitamente utilizzato in compensazione per effetto di un calcolo effettuato utilizzando

soluzioni interpretative diverse da quelle contenute nella circolare. Dall'altro lato, **se il credito effettivamente spettante risulterà maggiore di quanto in precedenza calcolato, le imprese, che dovranno presentare una dichiarazione integrativa a favore, potranno utilizzarlo in compensazione**.

Il calcolo del credito

La circolare individua tre principi di carattere generale alla base delle regole di calcolo:

- l'autonomia della disciplina agevolativa rispetto alla ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa (e dell'imposta);
- l'autonomia dei singoli periodi di imposta;
- il ragguaglio alla durata dei periodi di imposta dei parametri rilevanti ai fini del calcolo del *bonus* (importo minimo degli investimenti; tetto massimo annuale; media storica di riferimento).

Dalle trasformazioni ai conferimenti

La circolare illustra inoltre numerosi esempi pratici. Nei casi di **trasformazione**, viene chiarito che l'operazione deve essere neutrale ai fini dell'esistenza del diritto al credito e alla sua quantificazione: ciò significa che la somma dei crediti maturati nei periodi *ante* e *post* trasformazione non può essere diversa dall'ammontare del credito che sarebbe determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l'operazione.

Quanto alle **fusioni**, l'Agenzia si sofferma sulla distinzione tra le operazioni effettuate nel corso di uno degli anni rilevanti per il calcolo della media storica di riferimento (quello in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti) e quelle realizzate durante il periodo di applicazione dell'agevolazione. In quest'ultimo caso, si prevedono criteri diversi a seconda che l'operazione abbia o meno effetti retroattivi.

Per le **scissioni**, la soluzione indicata dalle Entrate è quella dell'attribuzione analitica della media storica di riferimento tra le società beneficiarie e tra queste e la stessa scissa. Alla stregua di un'operazione di scissione viene trattato il **conferimento di azienda** effettuato nell'ambito del gruppo o tra parti correlate, considerata l'unicità del soggetto economico. *(Comunicato stampa Agenzia delle entrate16 maggio 2018)*

Link al testo della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10 E del 16 maggio 2018, con OGGETTO: AGEVOLAZIONI FISCALI – Incentivi fiscali alla ricerca – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Problematiche applicative in presenza di operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni e conferimenti) – Art. 3, del DL 23/12/2013, n. 145, conv., con mod., dalla L 21/02/2014, n. 9 come modificato dai commi 15 e 16 dell'art. 1 della L 11/12/2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) – Decreto 27/05/2015

***Link* ai documenti richiamati nella circolare:**

Circolare Ministero dello Sviluppo Economico del 9 Febbraio 2018, n. 59990, con OGGETTO: AGEVOLAZIONI FISCALI – Incentivi fiscali alla ricerca – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Ulteriori istruzioni sull'applicazione della disciplina del nel settore del software – Documentazione che l'impresa è tenuta a predisporre e conservare per i successivi controlli – Art. 3, del D.L. 23/12/2013, n. 145, conv., con mod., dalla L. 21/02/2014, n. 9 – Decreto 27/05/2015 – Comunicazione della Commissione Ue (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 121 E del 9 ottobre 2017 – OGGETTO: Credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo -Articolo 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modificazioni e integrazioni – Modifica dell'esercizio sociale –Indicazioni per la corretta determinazione dell'agevolazione

Circolare n. 13 E del 27 aprile 2017 – OGGETTO: AGEVOLAZIONI FISCALI – Incentivi fiscali alla ricerca – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Art. 3, del DL 23/12/2013, n. 145, conv., con mod., dalla L …

Risoluzione n. 12 E del 25 gennaio 2017 – OGGETTO: AGEVOLAZIONI FISCALI – Incentivi fiscali alla ricerca – Credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (Bonus R&S) – Cumulabilità del credito …

Circolare n. 5 E del 16 marzo 2016 – OGGETTO: AGEVOLAZIONI FISCALI – Incentivi fiscali alla ricerca – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Art. 3, del DL n. 145/2013, conv., con mod., dalla L n. 9/2014, …

Risoluzione n. 97 E del 25 novembre 2015 – OGGETTO: RISCOSSIONE – AGEVOLAZIONI FISCALI – Agevolazione per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo – Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo …

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015 (***in "Finanza & Fisco" n. 15/2015, pag. 1071***), con il quale sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al pieno funzionamento del ***bonus R&S***, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio e le modalità di restituzione in caso di fruizione indebita.